

Audience publique du 21 mars 2002

=====

Recours formé par
Monsieur ... et son épouse,
Madame ..., ...
contre
deux bulletins d'impôt émis par le bureau d'imposition Luxembourg IV
ainsi que contre
une décision implicite du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 12843 du rôle et déposée le 1^{er} février 2001 au greffe du tribunal administratif par Maître Elisabeth ALEX, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ... , et de son épouse, Madame ..., sans état particulier, demeurant ensemble à ..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation de deux bulletins de l'impôt sur le revenu portant sur les années 1998 et 1999, émis respectivement les 6 mai 1999 et 2 juin 2000 ainsi que contre une décision implicite du directeur de l'administration des Contributions directes, résultant du silence gardé par lui à la suite d'une réclamation introduite par les époux ... en date du 1^{er} août 2000 contre les bulletins d'impôt précités ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 2 mai 2001;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 1^{er} juin 2001 par Maître Elisabeth ALEX au nom des époux ... et ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins déferés ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, Maître Elisabeth ALEX, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

Par lettre datée du 12 juillet 2000, Monsieur ... s'adressa, par l'intermédiaire de son avocat, au bureau d'imposition Luxembourg IV pour obtenir la rectification des bulletins de l'impôt sur le revenu portant sur les années 1998 et 1999, au motif que le tribunal administratif, par jugement du 15 juin 2000, a déclaré le recours dirigé contre le

bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1997 recevable et fondé et a fixé la charge extraordinaire par lui encourue du chef de son fils ... au montant de 293.652 francs. Dans ledit courrier, il estima que cette décision du tribunal, lui accordant le bénéfice d'un abattement au titre des charges extraordinaires, devrait également être appliquée aux bulletins d'impôts postérieurs à l'année 1997.

En réponse à ce courrier, le préposé du bureau d'imposition Luxembourg IV fit parvenir une lettre datée du 13 juillet 2000 au mandataire de Monsieur ..., libellée comme suit : « ... j'ai l'honneur de vous informer qu'une rectification des impositions 1998 et 1999 ne pourra être établie d'office.

Le bulletin d'impôt pour l'année 1998 est coulé en force de choses jugée, un recours n'ayant été introduit, le délai de réclamation est largement dépassé.

Pour l'année 1999, le bulletin étant daté du 02.06.00, un recours doit être introduit endéans les 3 mois qui suivent la date du bulletin ».

A la suite de cette lettre, le mandataire des époux ... introduisit, en leur nom et pour leur compte, par courrier du 1^{er} août 2000, une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, critiquant une application erronée de l'article 127 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 sur l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », pour ne pas avoir tenu compte des charges extraordinaires causées par l'entretien de leur fils, pendant les années 1998 et 1999.

A l'appui de leur réclamation, les époux ... firent valoir que la décision du tribunal administratif du 15 juin 2000, qui a déclaré fondé leur demande en obtention d'un abattement pour charges extraordinaires du chef de leur fils ... pour l'année 1997, devrait également être appliquée pour les années d'impositions subséquentes, à savoir notamment pour les années 1998 et 1999 sans qu'il soit nécessaire d'introduire chaque année un recours contre les bulletins d'impôts. Ils demandent dès lors au directeur de leur faire parvenir des bulletins d'impôts rectifiés pour les années 1998 et 1999.

Cette réclamation étant restée sans réponse de la part du directeur de l'administration des Contributions directes, le mandataire des époux ... introduisit, par requête déposée le 1^{er} février 2001, un recours en réformation sinon en annulation dirigé non seulement contre les bulletins d'impôts sur le revenu portant sur les années 1998 et 1999, émis respectivement en date des 6 mai 1999 et 2 juin 2000, mais également contre « le silence du directeur des Contributions directes suite à une réclamation adressée par les requérants le 1^{er} août 2000 ».

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs soutiennent que le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 2 mai 2001 aurait été déposé en dehors du délai légal, de sorte à devoir être rejeté des débats.

C'est toutefois à bon droit que le délégué du gouvernement a exposé au cours des plaidoiries que comme le 1^{er} mai est un jour férié, son mémoire en réponse a été déposé dans le délai de trois mois prévu par l'article 5, paragraphe (1) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, en ce

que le recours a été déposé au greffe du tribunal administratif le 1^{er} février 2001. Le moyen tendant au rejet du mémoire en réponse est partant à déclarer non fondé.

QUANT AU RECOURS DIRIGE CONTRE LE SILENCE GARDE PAR LE DIRECTEUR A LA SUITE DE L'INTRODUCTION D'UNE RECLAMATION DIRIGEE CONTRE LES DEUX BULLETINS D'IMPÔT

Le délégué du gouvernement conclut tout d'abord à l'irrecevabilité du recours dans la mesure où il est dirigé contre une prétendue décision du directeur de l'administration des Contributions directes, qui résulterait de son silence gardé à la suite de l'introduction de la réclamation datée du 1^{er} août 2000, au motif qu'un recours *per saltum* ne pourrait être dirigé que contre le bulletin entrepris par la réclamation non vidée.

En l'absence d'une prise de position de la part des demandeurs par rapport à ce moyen d'irrecevabilité, il y a lieu de rappeler que les contestations relatives aux impôts directs de l'Etat tombant dans le champ de compétence du tribunal administratif sont énumérées à l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, qui, d'après l'agencement de ladite loi, fait en sorte que ne sont pas applicables en matière fiscale les dispositions de l'article 4, paragraphe (1) de celle-ci, qui permettent l'introduction d'un recours contentieux contre une décision implicite de rejet supposée être prise par l'administration à laquelle une demande a été adressée, sans qu'une décision administrative expresse ne soit intervenue dans un délai de trois mois. La non-applicabilité du prédit article 4, paragraphe (1) aux recours en matière fiscale est par ailleurs confortée par les travaux préparatoires suivant lesquels « *par opposition au domaine administratif, le silence de l'administration n'est pas à considérer comme le rejet de la demande. (...) Il en résulte également que dans ce cas le recours est dirigé, non pas contre une décision implicite de rejet, mais contre la [décision] initiale contre laquelle la réclamation avait été interjetée* » (cf. doc. parl. 3940^{A2}, Amendements adoptés par la commission des institutions et de la révision constitutionnelle, p.5, ad. (3) 3).

Seule est donc applicable en la matière la disposition de l'article 8, paragraphe (3), alinéa 3 suivant laquelle au cas où « *aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou la demande comme rejetée et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation (...)* ».

En l'espèce, les demandeurs se sont adressés par courrier de leur mandataire du 1^{er} août 2000 au directeur de l'administration des Contributions directes, de sorte que ce serait le silence de ce dernier qui serait constitutif de la décision de rejet ainsi dégagée dans la logique de la requête.

Il découle toutefois des développements qui précèdent, qu'en matière fiscale, aucun recours contre une décision implicite de rejet se dégageant du silence gardé pendant plus de trois mois par le directeur de l'administration des Contributions directes à la suite de l'introduction d'une réclamation n'est prévu par la législation en vigueur, de sorte que le tribunal administratif doit se déclarer incompétent dans la mesure où le recours est dirigé contre une prétendue décision implicite de rejet du directeur de

l'administration des Contributions directes qui résulterait de son silence gardé à la suite de l'introduction d'une réclamation.

QUANT AU RECOURS DIRIGÉ CONTRE LES DEUX BULLETINS DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

Dans la mesure où le recours contentieux est en outre dirigé contre les bulletins d'impôt concernant les années 1998 et 1999, émis respectivement les 6 mai 1999 et 2 juin 2000, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal. Le recours subsidiaire en annulation est partant à déclarer irrecevable.

Quant à la recevabilité du recours en réformation dirigé contre le bulletin d'impôt de l'année 1998

Les demandeurs exposent qu'ils avaient introduit un recours contentieux contre le bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 1997 pour obtenir un abattement pour charges extraordinaires du chef de leur fils ..., que le tribunal administratif a fait droit à leur demande par jugement du 15 juin 2000, mais que l'administration des Contributions directes serait néanmoins passée outre ce jugement et aurait à nouveau refusé de tenir compte des charges extraordinaires causées par leur fils ... dans le cadre de l'imposition de leurs revenus concernant les années 1998 et 1999. Ils estiment que les faits étant les mêmes, la décision du tribunal administratif aurait dû être appliquée aux bulletins d'impôt postérieurs à l'année 1997, les demandeurs ne « *pouvant être obligés d'introduire chaque année un recours contre le bulletin d'impôt de l'année précédente (sic)* ». Ils soutiennent encore que l'attitude de l'administration refusant de faire sienne l'interprétation du tribunal « *entraînant pour [les demandeurs] la nécessité d'introduire un nouveau recours, n'est pas prévisible, cela d'autant plus que l'administration s'est contentée de se rapporter à prudence de justice quant au bien fondé de la demande (...)* ». Ils concluent que le refus d'établir une rectification d'office des bulletins d'imposition les aurait mis dans l'impossibilité de respecter les délais de recours pour le bulletin portant sur l'année 1998 et justifierait donc le relevé de forclusion au titre de la loi du 22 décembre 1986 relative au relevé de déchéance résultant de l'expiration d'un délai imparti pour agir en justice.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours dans la mesure où il est dirigé contre le bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 1998, émis en date du 6 mai 1999, étant donné que la réclamation à son encontre n'a été introduite qu'en date du 1^{er} août 2000, donc en dehors du délai de réclamation de 3 mois. Il ajoute que « *la prétention que le jugement du 15 juin 2000 devait être appliqué à des bulletins déjà coulés en force de chose décidée et que le refus du bureau d'imposition d'excéder ses pouvoirs justifierait un relevé de forclusion n'est pas fondée en droit, il est (...) clair qu'il n'y a pas eu d'empêchement pour le bulletin du 6 mai 1999 et que la tardiveté n'est donc pas excusable* ».

Les demandeurs font répliquer, tout en réitérant leur demande en relevé de forclusion formulée dans la requête introductive d'instance, qu'au moment de la réception du bulletin relatif à l'année d'imposition 1998, ils venaient d'introduire un recours devant le tribunal administratif dirigé contre le bulletin d'imposition de l'année 1997 et qu'ils croyaient être « *en droit de penser qu'en cas de jugement favorable, l'administration des*

Contributions directes allait dorénavant appliquer la décision du tribunal administratif à leurs déclarations d'imposition futures », et ils ne pensaient pas « devoir contester systématiquement les bulletins d'imposition subséquents ».

Le paragraphe 228 AO dispose que le délai pour l'introduction d'une réclamation devant le directeur de l'administration des Contributions directes est de trois mois à partir de la notification du bulletin d'impôt, étant entendu qu'en cas de simple pli postal la notification est présumée accomplie le troisième jour ouvrable après la mise à la poste.

Force est de retenir que même si ni les demandeurs ni le délégué du gouvernement n'ont pris position quant à la date à laquelle la notification du bulletin litigieux est intervenue, il n'en reste pas moins que les deux parties à l'instance sont d'accord pour retenir que la réclamation introduite en date du 1^{er} août 2000 à l'encontre du bulletin d'impôt de l'année 1998, émis le 6 mai 1999, est intervenue tardivement. En effet, dans leurs mémoires respectifs, d'une part, les demandeurs ne contestent pas avoir reçu notification du bulletin suite à son émission en date du 6 mai 1999, mais par contre ils sollicitent à être relevés de la déchéance résultant de l'expiration du délai imparti pour agir en justice en invoquant une introduction tardive de leur prédite réclamation et, d'autre part, le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours pour cause de tardivité dans la mesure où il est dirigé contre le bulletin d'imposition de l'année 1998 en se basant sur les mêmes considérations que celles se trouvant à la base de la demande en relevé de forclusion. Il suit des considérations qui précèdent que la réclamation introduite auprès du directeur est tardive pour avoir été introduite en dehors du délai de 3 mois fixé par le paragraphe 228 AO.

Concernant la demande en relevé de forclusion, il échet d'abord de relever qu'il ressort non seulement des pièces et éléments du dossier mais également des explications fournies par le délégué du gouvernement au cours des plaidoiries, qu'aucune demande en relevé de forclusion n'avait été formée en bonne et due forme devant le directeur. C'est partant à bon droit que le délégué du gouvernement soutient que comme une demande en relevé de forclusion n'avait pas été introduite préalablement devant le directeur, le tribunal ne saurait être saisi d'une telle demande dans le cadre du présent recours.

En effet, une demande en relevé de forclusion est irrecevable *omisso medio* si une telle demande n'a pas été soumise préalablement au directeur pour examen et décision, ce qui est le cas en l'espèce. L'affirmation des demandeurs que leur recours gracieux aurait contenu *implicitement* une demande en relevé de déchéance est contredite par les termes mêmes de leur recours gracieux, dans lequel les demandeurs se bornent à demander une rectification ou un redressement de leurs bulletins en application d'un jugement du tribunal administratif, procédure qui est cependant indépendante et différente de celle en relevé de déchéance prévue par les articles 86 et suivants de l'AO.

Il suit des considérations qui précèdent que le recours est irrecevable en ce qu'il est dirigé contre le bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 1998.

Quant à la recevabilité du recours en réformation dirigé contre le bulletin d'impôt de l'année 1999

Le délégué du gouvernement conclut au caractère prématuré du recours dans la mesure où il est dirigé contre le bulletin d'impôt de l'année 1999.

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs estiment avoir introduit le recours dirigé contre le prédit bulletin dans le délai légal, en ce que le recours aurait été déposé exactement six mois après l'émission du bulletin d'impôt litigieux, à savoir en date du 1^{er} février 2001, la réclamation dirigée contre le bulletin litigieux étant datée du 1^{er} août 2000.

En vertu des dispositions de l'article 8 (3), 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996, le contribuable dont la réclamation n'a pas fait l'objet d'une décision définitive du directeur dans un délai de 6 mois a le droit de déférer directement au tribunal le bulletin qui a fait l'objet de la réclamation, étant entendu que, s'agissant d'une condition de recevabilité, l'observation de ce délai de 6 mois s'apprécie au jour de l'introduction du recours.

Il se dégage de la disposition légale précitée que le contribuable est autorisé à introduire un recours contentieux devant le tribunal administratif dirigé contre un bulletin d'imposition après l'expiration d'un délai de 6 mois qui court à partir de l'introduction de la réclamation introduite contre le prédit bulletin, restée sans réponse de la part du directeur de l'administration des Contributions directes.

En l'espèce, s'il est vrai que la réclamation dirigée contre le bulletin d'impôt relatif à l'année d'imposition 1999, émis en date du 2 juin 2000, est datée au 1^{er} août 2000, il n'a pas été établi par les parties à l'instance, à quelle date ladite réclamation a été réceptionnée par le directeur de l'administration des Contributions directes auquel elle a été dirigée. Par ailleurs, en l'absence de remise du dossier administratif par l'autorité qui a posé l'acte visé par le recours, à savoir le bulletin d'impôt litigieux, en violation de l'article 8, paragraphe (5) de la loi précitée du 21 juin 1999, et à défaut de toute autre indication se dégageant du dossier se trouvant à la disposition du tribunal, ce dernier se trouve être dans l'impossibilité de déterminer la date à laquelle ledit courrier est parvenu au directeur de l'administration. Comme toutefois la réclamation est datée au 1^{er} août 2000, et à supposer que le courrier en question ait été remis au bureau des postes le jour en question, il n'a pu parvenir au plus tôt que le lendemain, le 2 août 2000, au directeur de l'administration des Contributions directes. Dans cette hypothèse, le délai de 6 mois, précité, a expiré au plus tôt le 2 février 2001.

Il se dégage partant des considérations qui précèdent que le recours contentieux introduit en date du 1^{er} février 2001 est à déclarer irrecevable, le délai de 6 mois n'étant pas encore révolu à la date en question, de sorte qu'il a été introduit prématurément. Il échet de relever dans ce contexte, que les moyens soulevés quant au fond, dans le cadre du recours dirigé contre le bulletin d'impôt de l'année 1999, ont été tranchés dans un jugement du tribunal administratif du 4 mars 2002 (n° 13434 du rôle).

Au vu de la solution ainsi dégagée, il y a lieu de rejeter la demande en allocation d'une indemnité de procédure d'un import de 100.000.- francs, réduit à 60.000.- francs suivant les conclusions figurant dans le mémoire en réplique, formulée par les demandeurs, erronément basée sur l'article 240 du nouveau code de procédure civile, mais trouvant son fondement dans l'article 33 de la loi précitée du 21 juin 1999.

PAR CES MOTIFS,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant contradictoirement;

se déclare incompétent pour connaître du recours dans la mesure où il est dirigé contre une prétendue décision implicite de rejet qui aurait été prise par le directeur de l'administration des Contributions directes à la suite de l'introduction d'une réclamation écrite datée du 1^{er} août 2000, dirigée contre les bulletins d'impôt sur le revenu relatifs aux années 1998 et 1999 ;

se déclare compétent pour connaître du recours en réformation dans la mesure où il est dirigé contre les bulletins d'impôts relatifs aux années 1998 et 1999 ;

déclare le recours en réformation irrecevable dans cette mesure ;

déclare le recours en annulation irrecevable ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure comme n'étant pas fondée ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par:

M. Schockweiler, vice-président,
M. Campill, premier juge
Mme Lamesch, juge

et lu à l'audience publique du 21 mars 2002, par le vice-président, en présence de M. Legille, greffier.

s. Legille

s. Schockweiler